ICCJ – Rambursare cu întârziere a TVA. Obligaţia statului de a asigura recuperarea de către contribuabil într-o manieră adecvată și în întregime a sumei datorate

Legislaţie relevantă:

O.G. 92/2003, art. 70 și art.124

În virtutea principiului neutralităţii fiscale, ce transpune în plan fiscal principiul general al nediscriminării, și în acord cu jurisprudenţa Curţii de Justiţie a Uniunii Europene, statul datorează dobânzi în cazul rambursării cu întârziere a TVA.

Neacordarea de dobânzi pentru rambursarea cu întârziere a TVA este de natură să poziţioneze contribuabilul îndreptăţit la respectiva rambursare într-o poziţie de discriminare faţă de un alt contribuabil, competitor de-al său care, fie nu a fost pe poziţie de rambursare TVA ci pe poziţie de plată TVA, fie a beneficiat de o rambursare imediată și fără întârziere a TVA.

Decizia nr. 1084 din 29 februarie 2012

Prin acţiunea înregistrată pe rolul Curţii de Apel Timișoara la data de 25.09.2009, reclamanta S.C. PP SRL Timișoara a chemat în judecată pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunţa

să fie obligată pârâta la plata despăgubirilor către reclamantă aferentă unor activităţi de inspecţie fiscală efectuate cu nerespectarea termenelor și a dispoziţiilor legale, despăgubiri în sumă de 4.099.130 lei cu dobânzi de 0,1 %/zi aferente acestei sume începând cu data de 7 august 2009 până la data plăţii efective; cu plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acţiunii, reclamanta a arătat că, începând cu anul 2005, societatea a făcut obiectul unor inspecţii fiscale repetate ale inspectorilor ANAF – DGAMC, inspecţii nejustificat de lungi în urma cărora societatea a fost obligată să-și blocheze activitatea, personalul suferind astfel pierderi importante prin stoparea mai multor operaţiuni comerciale datorită fie măsurilor nelegale dispuse de autoritatea fiscală, fie întârzierii nejustificate a restituirii de la buget a unor sume importante de bani.

Daunele pretinse de reclamantă au fost defalcate după cum urmează:

1) Suma de 203.319 lei – majorări de întârziere și penalităţi aferente impozitului pe profit de 148.646 lei, pentru prejudiciul generat de finalizarea cu întârziere a constatărilor din PV 11/2005, reclamanta apreciind că organul fiscal avea obligaţia legală să finalizeze raportul de inspecţie fiscală din 2005, în aceeași zi, conform art. 109 alin.1 și 2 Cod procedură fiscală.

2) Suma de 29.210 lei – majorări de întârziere și penalităţi aferente unui TVA de 99.015 lei pentru aceleași considerente ca și suma anterioară.

3) Suma de 529.844 lei – dobânzi aferente sumei de 1.451.737 lei solicitate la rambursare prin decontul din 25.05.2007, scadent la 10.07.2007 și din care s-a rambursat suma de 893.498 lei abia la 23.02.2009, dobânzile fiind calculate conform art. 124 Cod procedură fiscală.

4) Suma de 431.915 lei – dobânzi aferente sumei de 3.019.450 lei solicitată la restituire cu titlu de suprasolvire (impozit plătit în plus din eroare) la impozitele pe veniturile microîntreprinderilor și pe dividendele persoanelor juridice, scadente la restituire la 12.07.2008 (prima zi după expirarea termenului de 6 luni în care inspecţia fiscală trebuia finalizată conform art. 104 alin.2 Cod procedură fiscală), din care s-a restituit suma de 1.799.647 lei la data de 9.03.2009.

5) Suma de 986.736 lei – penalităţi contractuale pretinse de S.C. „CP" SRL Biharia în dosarul comercial nr. 6190/111/2008, plus penalităţi de 0,2% pe zi de întârziere de la data rămânerii definitive a sentinţei până la plata unui preţ de 1.941.813, 80 lei aceleiași societăţi, reclamanta arătând că a fost obligată la plata acestei sume printr-o hotărâre judecătorească definitivă în executarea căreia au fost blocate conturile societăţii, fapt ce a pus-o în imposibilitatea de a plăti datoriile curente și de a restitui creditele contractate, existând astfel o legătură de cauzalitate între întârzierea rambursării TVA respectiv restituirea impozitelor arătate și imposibilitatea reclamantei de a plăti preţul pretins de antreprenor.

6) Suma de 441.175 lei – reprezentând diferenţă de curs la suma de 1.451.737 lei ce putea fi restituită băncii creditoare la 10.07.2007 și nu a fost restituită din cauza rambursării cu întârziere a TVA-ului.

7) Suma de 355.318 lei reprezentând diferenţă de curs la suma de 1.799.647 lei care putea să fie restituită băncii creditoare la data de 12.07.2008 și nu a fost restituită din cauza restituirii cu întârziere a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și pe dividendele persoanelor juridice.

8) Suma de 1.121.613 lei – onorarii pentru consultanţa juridică, fiscală și contabilă angajată în cauză și care a fost necesară pentru a asigura exprimarea unei poziţii legale

pertinente pe parcursul inspecţiei fiscale.

Reclamanta a mai arătat că a îndeplinit procedura administrativă prealabilă prin cererea nr.983761/22.06.2009 la care pârâta nu a formulat nici un răspuns până la data introducerii cererii,

În drept a invocat dispoziţiile art. 227 alin.2 Cod procedură fiscală și Legea nr.554/2004.

Pârâta a formulat întâmpinare, solicitând respingerea acţiunii ca neîntemeiată.

În privinţa despăgubirilor solicitate, se arată că acestea sunt neîntemeiate întrucât inspecţia fiscală s-a realizat cu respectarea legislaţiei în vigoare.

Astfel, în ceea ce privește plata sumei reprezentând majorări de întârziere și penalităţi aferente impozitului pe profit se arată că societatea nu a solicitat restituirea impozitului pe profit în sumă de 148.646 lei și ca atare nu poate solicita majorări de întârziere sau penalităţi faţă de dispoziţiile exprese ale OMFP 1899/2004.

În privinţa sumei de 29.910 lei reprezentând majorări și penalităţi aferente unui TVA de 99.015 lei se arată că această sumă a fost respinsă la rambursare atât prin PV 11/2005 cât și prin decizia de impunere nr.445/2008 făcând parte din TVA-ul total de 166.198 lei respins la rambursare și deci reclamanta nu are un temei legal pentru a solicita majorările respective.

În privinţa sumei de 431.915 lei reprezentând dobânzi aferente sumei de 3.019.450 lei solicitată la restituire în data de 12.07.2008 și pentru care s-a restituit suma de 1.799.647 lei în data de 9.03.2009 se arată că reclamanta a solicitat pârâtei efectuarea de compensări din suma totală pentru stingerea unor obligaţii restante, compensare ce a operat până la nivelul sumei de 1.219.803 lei astfel încât a rămas de

restituit suma de 1.799.647 lei pentru care restituirea s-a realizat ca urmare a adreselor reclamantei din 31.12.2008, 24.02.2009 și 3.03.2009. Deciziile de restituire au luat în considerare cererea din 3.03.2009 și câtă vreme nu au fost contestate sumele stabilite la restituire, acestea au fost restituite în termen de 5 zile de la data cererii.

În privinţa sumei de 986.736 lei penalităţi contractuale pretinse de SC CP SRL pârâta arată că legislaţia în vigoare nu prevede acordarea unor asemenea sume și nu rezultă legătura de cauzalitate între fapta reclamantei de a nu-și onora plăţile către această societate și neprimirea la termen a sumelor de la bugetul de stat.

În privinţa sumei de 441.175 lei se arată că o asemenea cerere este inadmisibilă întrucât nu există o hotărâre judecătorească irevocabilă prin care să se constate că suma contestată este nedatorată.

În privinţa sumei de 1.121.613 lei reprezentând onorarii pentru consultanţă juridică susţine că solicitarea reclamantei este neîntemeiată întrucât angajarea consultanţei juridice, fiscale și contabile a fost opţiunea reclamantei.

Reclamanta și-a precizat ulterior acţiunea, în sensul chemării în judecată a Statului Român prin Ministerul Finanţelor Publice conform prevederilor art.227 alin.2 Cod procedură fiscală, solicitând totodată și anularea adresei nr. 1061846/10.12.2009 emisă de ANAF prin care s-a respins plângerea prealabilă.

A arătat reclamanta că răspunderea prevăzută de art.227 alin.2 Cod procedură fiscală intervine ca urmare a prejudiciului adus de către funcţionarii din cadrul organelor fiscale prin întârzierea decontului de TVA din 25.05.2007 și a inspecţiei fiscale începute la 11.01.2008 și a valorificării constatărilor din PV 11/2005, rezultând astfel trei situaţii de răspundere: prima vizează soluţionarea peste termenul

legal de 45 de zile a decontului de TVA din 25 mai 2007; a doua se referă la soluţionarea peste termenul legal de 6 luni a inspecţiei fiscale începută la 11.01.2008 ce a avut ca efect prejudiciul arătat la pct.4 și 6 din acţiune și a treia se referă la soluţionarea tardivă a constatărilor cuprinse în procesul verbal de control din 16 mai 2005, neexistând nicio piedică pentru valorificarea de îndată a constatărilor respective.

În opinia reclamantei, dacă decizia de impunere ar fi fost emisă într-un termen rezonabil atunci nu s-ar fi înregistrat obligaţii fiscale accesorii de genul majorărilor de întârziere stipulate, întrucât ar fi putut plăti imediat taxele și impozitele aferente.

Reclamanta a opinat că prejudiciul pretins nu provine din nelegalitatea unui act administrativ fiscal ci din nelegalitatea întârzierii finalizării inspecţiilor fiscale din anii 2005-2008.

Majorările de întârziere pretinse vizează, pe de o parte, sumele reprezentând majorări de întârziere calculate la obligaţiile fiscale constatate în 2005 și valorificate la 19.12.2008, precum și sumele reprezentând majorări ca și prejudiciu cauzat prin întârzierea în emiterea deciziei de impunere.

Pe de altă parte, dobânzile solicitate au fost calculate la sumele înscrise în decontul TVA nerambursate în termenul legal, precum și dobânzile aferente sumei solicitată la restituire cu titlu de suprasolvire.

Prin întâmpinarea depusă la termenul de judecată din 22.03.2010, pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Timiș în numele Ministerului Finanţelor Publice a invocat în principal lipsa calităţii procesuale pasive a Ministerului Finanţelor Publice, arătând că, în speţă, Statul Român este reprezentat de pârâta ANAF așa cum rezultă din prevederile

art. 227 alin.2 Cod proc.fiscală și HG 108/2008.

Pe fondul cauzei, s-a solicitat respingerea acţiunii ca neîntemeiată, arătându-se că în privinţa impozitului pe profit societatea a achitat din proprie iniţiativă suma de 106.985 lei, iar împotriva procesului verbal aceasta a depus contestaţie ce a fost suspendată conform OG 92/2003, fapt de care societatea a fost înștiinţată. Decizie de impunere a fost emisă după soluţionarea cauzei penale și nu a fost contestată în cauză.

În privinţa TVA-ului în sumă de 99.015 lei se arată că acesta a fost achitat de reclamantă după emiterea deciziei de impunere nr.445/2008 iar plata accesoriilor la suma achitată cu întârziere se justifică și nu reprezintă un prejudiciu câtă vreme debitul a fost datorat iar reclamanta nu a contestat decizia de impunere.

Suma de 528.844 lei reprezentând dobânzi aferente sumei de 1.451.737 lei solicitată la rambursare prin decontul din 25.05.2007 nu poate constitui prejudiciu datorită faptului că TVA-ul solicitat a fost rambursat societăţii în urma finalizării inspecţiei fiscale și a emiterii deciziei de impunere necontestată. Pârâta a arătat că verificarea cererii de rambursare a presupus efectuarea unui control fiscal în conformitate cu prevederile OMFP 185/2007, iar pentru stabilirea stării de fapt fiscale s-a impus efectuarea de verificări încrucișate ce au condus la suspendrea inspecţiei fiscale.

Suma de 431.915 lei reprezentând dobânda aferentă sumei de 3.019.450 lei solicitată cu titlu de suprasolvire nu poate constitui prejudiciu datorită faptului că se putea restitui numai după definitivarea inspecţiei fiscale și emiterea deciziei de impunere.

Prin cererea depusă la termenul de judecată din 10.01.2011, reclamanta și-a modificat câtimea obiectului acţiunii,

solicitând despăgubiri și dobânzi în sumă de 3.794.218 lei cu dobânzi stabilite conform art. 124 Cod proc.fiscală începând cu data de 7.08.2009 și până la data plăţii efective precum și cheltuieli de judecată în sumă de 37.419 lei reprezentând onorariu expert, onorariu avocat și taxă judiciară de timbru precum și onorariu de succes în sumă de 386.230 lei.

Prin încheierea din data de 26.04.2010, instanţa a admis excepţia lipsei calităţii de reprezentant a Statului Român de către Ministerul Finanţelor Publice, stabilind că, în speţa de faţă, calitatea de reprezentant al Statului Român revine pârâtei Agenţia Naţională de Administrare Fiscală care în conformitate cu prevederile art. 4 alin.2 pct.37 din HG 109/2008 reprezintă statul în faţa instanţelor și a organelor de urmărire penală, ca subiect de drepturi și obligaţii privind raporturile juridice fiscale și alte activităţi ale agenţiei, instanţa statuând astfel că în prezenta cauză pârâta ANAF participă atât în nume propriu cât și în calitate de reprezentant al Statului Român, faţă de dispoziţiile art. 227 alin.2 Cod procedură fiscală.

Curtea de Apel Timișoara – Secţia comercială și de contencios administrativ, prin sentinţa nr. 1 din 10 ianuarie 2011, a respins ca neîntemeiată acţiunea formulată și precizată de reclamanta SC PP SRL în contradictoriu cu pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală și Statul Român prin Agenţia Naţională de Administrare Fiscală.

Pentru a pronunţa această hotărâre, prima instanţă a reţinut în esenţă că reclamanta se consideră prejudiciată prin faptul că inspecţia fiscală a fost soluţionată cu depășirea termenului de 45 de zile reglementat de art.70 Cod procedură fiscală coroborat cu OMFP 967/2005, solicitând astfel acordarea de despăgubiri în sumă de 530.738 lei dobânzi aferente sumei de 893.498 lei scadentă la rambursare la 10.07.2007 dată la care trebuia finalizată inspecţia fiscală în termen de 45 de zile, iar suma efectiv rambursată a fost primită de reclamantă abia la 23.02.2009, fiind calculate

astfel despăgubiri prin raportare la cuantumul dobânzilor legale prevăzute de art.124 din OG 92/2003.

Pentru a antrena răspunderea patrimonială a statului și unităţilor administrativ teritoriale pentru prejudiciile cauzate contribuabililor de funcţionarilor publici din cadrul organelor fiscale în exercitarea atribuţiilor de serviciu, în condiţiile art.227 alin.2 Cod procedură fiscală, trebuie îndeplinite mai multe condiţii, în speţă, să existe un act administrativ atacat ilegal, actul respectiv să fi cauzat reclamantei un prejudiciu, să existe un raport de cauzalitate între actul administrativ ilegal și prejudiciu, condiţie comună oricărei forme a răspunderii juridice și care-și găsește motivaţia în teza potrivit căreia: pentru ca răspunderea să se declanșeze și un subiect să fie tras la răspundere este necesar ca rezultatul ilicit să fie consecinţa nemijlocită a acţiunii sale, precum și condiţia culpei autorităţii publice câtă vreme această formă a răspunderii este una subiectivă.

Raportându-se la dispoziţiile precitate și la situaţia de fapt, prima instanţă a constatat că nu sunt întrunite elementele antrenării răspunderii patrimoniale administrative, în condiţiile în care prelungirea duratei inspecţiei fiscale anticipate este rezultatul unor factori obiectivi și nu provine din culpa organului fiscal sau din neîndeplinirea de către acesta a obligaţiilor legale.

Astfel, din dispoziţiile cuprinse în OMFP 967/2005 la Cap.I lit.B pct. 4 și la Cap.II lit.c pct.6 , rezultă că regula o reprezintă soluţionarea decontului în termen de 45 de zile, dar în același timp legislaţia prevede posibilitatea prelungirii acestui termen până la comunicarea informaţiilor necesare soluţionării cererii de rambursare, în fapt, nefiind posibilă soluţionarea parţială a decontului ca urmare a comunicării rezultatului verificărilor la 10.09.2007și respectiv 17.09.2007, întrucât prevederile aceluiași OMFP 967/2005 la Cap.II lit.C pct.6 arată că prelungirea termenului

de soluţionare se realizează pentru întreaga solicitare de rambursare, iar nu pentru sume parţiale.

De asemenea, măsura suspendării inspecţiei fiscale s-a impus până la finalizarea verificărilor încrucișate în conformitate cu prevederile art. 2 lit.a din Ordinul ANAF 708/2006, iar necesitatea efectuării acestor controale a reprezentat rezultatul dreptului de apreciere a organului fiscal ce era îndreptăţit a constata relevanţa stărilor de fapt fiscale urmând a adopta soluţia admisă de lege pe baza unor constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză (art.6 Cod procedură fiscală).

În aceste condiţii, instanţa a apreciat că nesoluţionarea în termenul legal a cererii de rambursare nu este rezultatul unei atitudini culpabile a organelor fiscale, fiind rezultatul unor cauze obiective ce ţin de încadrarea decontului de TVA ca și decont cu risc fiscal mare, ce a presupus inspecţie fiscală anticipată, precum și aceea că în cursul inspecţiei fiscale anticipate s-a impus efectuarea unor controale încrucișate ce au determinat suspendarea inspecţiei fiscale în conformitate cu prevederile Ordinului ANAF 708/2006, toate constatările privind rambursarea TVA fiind menţionate la punctul III pct.3 din cuprinsul raportului de inspecţie fiscală, presupunând analiza unor operaţiuni complexe ale reclamantei și a unui număr de facturi verificate ce au depășit pragul de semnificaţie stabilit de organul fiscal.

Prima instanţă a mai avut în vedere și faptul că pârâta a solicitat ANAF – Direcţia legislaţie și proceduri fiscale un punct de vedere cu privire la modul de interpretare din punct de vedere legal a problemei privind taxa pe valoare adăugată, faţă de punctele divergente existente între echipa de inspecţie fiscală inițială, care a refuzat finalizarea inspecţiei, și conducerea D.G.A.M.C. ceea ce a determinat schimbarea echipei de inspecţie, care a fost nevoită să reanalizeze constatările cuprinse la Cap.III pct.3 și să finalizeze inspecţia fiscală prin întocmirea raportului

18507/19.12.2008 în perioada 16.12-19.12.2008, toate aceste aspecte fiind cuprinse detaliat în raportul de inspecţie fiscală analizat.

În concluzie, în lipsa unei fapte ilicite, instanţa a apreciat că nu poate da curs cererii reclamantei de acordare a despăgubirilor solicitate, nici în ceea ce privește dobânzile calculate la suma efectiv rambursată conform art. 124 din OG 92/2003 și nici în ceea ce privește penalităţile contractuale pretinse de S.C. CP S.R.L. Biharia sau cele legate de plata creditului bancar, faţă de aceste din urmă, instanţa reţinând că nu există o legătură de cauzalitate între data soluţionării decontului de rambursare TVA și alte obligaţii curente de plată ale reclamantei.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu consultanţa fiscală și contabilă pe care reclamanta susţine că a fost obligată a le efectua având în vedere durata inspecţiei fiscale, instanţa a reţinut că reclamanta avea dreptul conform art. 106 alin.3 Cod procedură fiscală, de a beneficia de asistenţă de specialitate sau juridică, iar cheltuielile efectuate, deductibile de la calculul profitului impozabil în condiţiile art. 21 alin.4 lit. m Cod fiscal, astfel încât, reclamanta nu poate pretinde obligarea pârâtei la plata directă a acestor sume cu titlu de despăgubiri.

3. În privinţa cauzei de răspundere legată de finalizarea cu întârziere a procesului verbal de control nr.11/16.05.2005, prima instanţă a reţinut că prin procesul verbal nr.11/16.05.2005 întocmit de către D.G.F.P. Timiș s-a stabilit în sarcina reclamantei un impozit pe profit suplimentar în sumă de 255.632 RON din care reclamanta a achitat în timpul controlului suma de 106.985 lei, rămânând o diferenţă de 148.646 RON pentru care prin decizia de impunere nr.445/19.12.2008 s-au calculat majorări de întârziere în sumă de 296.912 lei. De asemenea prin același proces verbal s-au stabilit în sarcina reclamantei TVA suplimentar în sumă de 99.015 RON, cu dobânzile și

penalităţile aferente, în timpul controlului fiind calculate majorări de întârziere pe perioada 1.04.2005-31.07.2008 în sumă de 26.687 RON și penalităţi de 2.523 RON.

Prima instanţă a reţinut că art.109 alin.(2) C.proc.fiscală nu face nicio referire la termenul în care se emite decizia de impunere faţă de întocmirea raportului de inspecţie fiscală și din această perspectivă apare ca fiind pertinentă apărarea pârâtei potrivit căreia nu s-a procedat la emiterea deciziei de impunere până la finalizarea cauzei penale, în condiţiile în care controlul a fost solicitat de către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casaţie și Justiţie în baza Ordonanţei nr.171/D/P/2003.

De asemenea, a mai reţinut că la data întocmirii procesului verbal nr.11/16.05.2005, reclamanta putea formula contestaţie administrativă numai împotriva unei decizii de impunere, în condiţiile art. 205 din Cod procedură fiscală, iar nu și împotriva unui proces verbal de constatare, din această perspectivă fiind înlăturate argumentele reclamantei potrivit cărora prin nesoluţionarea contestaţiei aceasta a concluzionat că nu mai datorează sumele respective.

Constatările cuprinse în procesul verbal nr.11/16.05.2005 au fost valorificate de organele fiscale prin emiterea deciziei de impunere 445/19.12.2008 pe care reclamanta nu a contestat-o în speţă, astfel încât nici nu putea solicita prin expertiza contabilă efectuată în cauză o recalculare a majorărilor de întârziere astfel stabilite.

Decizia de impunere nr.445/19.12.2008 a stabilit un impozit pe profit de 148.646 lei rămas neachitat și pentru care s-au calculat majorări de întârziere iar în condiţiile în care reclamanta nu a atacat acest act administrativ fiscal pentru a obţine reparaţia morală constând în anularea actului, nu poate pretinde ulterior acordarea de despăgubiri egale cu majorările de întârziere și penalităţile aferente impozitului pe profit de 148.646 lei pe considerentul că dacă

ar fi fost emisă decizia de impunere în același timp cu procesul verbal de control ar fi fost evitată plata accesoriilor.

Instanţa a constatat că reclamanta a avut cunoștinţă de stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de 255.632 RON prin procesul verbal nr.11/2005, din care a achitat din proprie iniţiativă suma de 106.985 lei rămânând neachitată o diferenţă de 148.646 RON faţă de care a știut că pentru neachitare va datora obligaţii fiscale accesorii reprezentând majorări de întârziere și penalităţi și deci reclamanta nu a luat cunoștinţă pentru prima dată de acest impozit odată cu emiterea deciziei de impunere, ci prin neachitarea acestuia după data de 16.05.2005 și-a asumat incidenţa în sarcina sa a dispoziţiilor legale ce prevedeau plata majorărilor de întârziere.

Aceleași considerente au fost reţinute și în privinţa sumei de 29.210 lei reprezentând despăgubiri egale cu majorările de întârziere și penalităţile aferente unui TVA de 99.015 lei.

4. Referitor la cauza de răspundere patrimonială legată de soluţionarea peste termenul legal de 6 luni a inspecţiei fiscale începute la 11 ianuarie 2008 și care a avut ca efect pagubele suferite de reclamantă prin nerestituirea la termen a impozitelor plătite în plus din eroare, respectiv a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și pe dividendele persoanelor juridice, se observă că reclamanta a invocat faptul că în baza Ordinului de serviciu nr.28/11.01.2008 inspecţia fiscală a început la această dată și trebuia finalizată în termenul de 6 luni prevăzut de art.104 alin.2 Cod procedură fiscală, or, de vreme ce inspecţia fiscală s-a finalizat prin raportul din 19.12.2008, reclamantei i s-a adus un prejudiciu calculat sub forma dobânzilor prevăzute de art. 124 din O.G. 92/2003, prin raportare la suma efectiv restituită de 1.799.647 lei la data de 9.03.2009.

Pe de–o parte, instanţa a reţinut că pentru verificarea modului de determinare, de declarare și de plată a impozitului pe venitul microîntreprinderilor, precum și a impozitului pe veniturile din dividende a fost emis Ordinul de serviciu nr.28/11.01.2008, iar prin constatările raportului de inspecţie fiscală s-a reţinut că pentru achitarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 2.232.468 lei reclamanta a formulat o cerere de compensare a acestui impozit cu impozitul pe dividende persoane juridice, în sumă de 2.785.687 lei considerat ca achitat eronat de societate, iar în urma cererii nr.114/3.07.2006 reclamantei I s-a emis nota de compensare nr. 6734/17.07.2006 a impozitului pe dividende în sumă de 2.785.687 lei, astfel încât reclamanta nu a făcut nicio dovadă privind soluţionarea cu întârziere a unei cereri de restituire în condiţiile în care la dosar nu există copia acestei cereri înregistrată la organul fiscal competent și nici dovada privind modul de soluţionare a acesteia.

Pe de altă parte, organul fiscal a arătat că reclamanta a solicitat compensarea din suma totală de 3.019.450 lei a unor obligaţii în cuantum de 1.219.803 lei , iar această compensare s-a efectuat în conformitate cu art. 122 alin.1 lit.a Cod procedură fiscală, operând de la data depunerii de către reclamantă a cererii de compensare.

5. În ceea ce privește restituirea sumelor de bani reprezentând despăgubiri pentru prejudiciul cauzat reclamantei pentru nerestituirea la termen a impozitului pe dividende persoane juridice, instanţa a constatat că reclamanta a depus cereri de restituire a impozitului privind dividendele persoanelor juridice subnr.961044/3.03.2009 ce a fost soluţionată prin nota de restituire nr.6665/5.03.2009, reclamanta nefăcând dovada contrară celor menţionate de organul fiscal, astfel încât apare ca neîntemeiată cererea acesteia pentru acordarea despăgubirilor astfel individualizate la pct.4 din acţiunea introductivă.

Împotriva acestei sentinţe a declarat recurs reclamanta S.C. PPS.R.L. criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie prin încălcarea prevederilor cu caracter general ale art.304[1] Cod procedură civilă.

În motivarea căii de atac, recurenta-reclamantă a formulat următoarele critici de nelegalitate cu privire la hotărârea atacată, care pot fi subsumate cazului de modificare prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă:

-Instanţa de fond a reţinut că prelungirea termenului de soluţionare a decontului TVA cu sume negative nr. 167647 din 25 mai 2007 este justificată de situaţii obiective, neimputabile autorităţii fiscale și că această prelungire nu se datorează încălcării dispoziţiilor legale de către organul fiscal fără mai analizeze motivarea reală a pretenţiilor cu privire la pagubele cauzate de soluţionarea cu întârziere a decontului TVA.

În dezvoltarea acestei critici, recurenta-reclamantă arată că nu contestă legalitatea controlului ci faptul că a fost efectuat cu depășirea termenului prevăzut de lege, fără o justificare rezonabilă. În susţinerea acestui motiv de recurs, a fost invocată Hotărârea CJUE din 12 mai 2011, pronunţată în cauza C-107/10 într-o procedură preliminară, potrivit căreia reglementările Uniunii Europene (articolul 183 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138) trebuie interpretate în sensul că se opun prelungirii termenului de 45 zile în care inspecţia fiscală trebuia finalizată și că dobânzile pentru sumele de rambursat din TVA curg de la data la care termenul de 45 zile a expirat.

Această interpretare dată de CJUE este obligatorie pentru toate statele membre ale Uniunii Europene și ea constituie un izvor de drept intern, în măsura în care această interpretare ar veni în conflict cu o normă internă, dreptul european este prioritar, așa cum dispune art.148 alin.(2) din Constituţia României.

-În virtutea aceleiași logici care impune plata de dobânzi către autoritatea fiscală de la data la care trebuia finalizată o inspecţie fiscală, intimata-pârâtă trebuie să plătească și sumele de: 203.319 lei – despăgubiri egale cu majorările de întârziere și penalităţile plătite aferente impozitului pe profit de 148.646 lei.

Recurenta-reclamantă reia toate pretenţiile solicitate prin acţiune cu argumentele prezentate pe larg în cuprinsul acesteia iar cu privire la suma de 986.736 lei, prin notele scrise precizează că nu mai susţine acest petit reprezentând penalităţi contractuale pretinse de S.C. CP S.R.L. Biharia.

Arată în finalul motivelor de recurs că la suma pretinsă se adaugă dobânzile prevăzute de art.124 C.proc.fisc, începând cu 07 august 2009, data la care cererea formulată în procedura plângerii administrative prealabile trebuia soluţionată.

Cu privire la termenul de 45 zile, prevăzut de art. 70 C.proc.fisc, jurisprudenţa a stabilit că nerespectarea acestuia atrage obligaţia organului fiscal de a plăti dobânzi contribuabilului, sens în care invocă Decizia nr. 1494 din 18 martie 2009 a Secţiei de contencios administrativ fiscal a înaltei Curţi de Casaţie și Justiţie și decizia nr.227 din 20.01.2009 a Curţii de Apel Craiova.

Prin întâmpinarea depusă la dosar intimata-pârâtă Agenţia Naţională de Administrare Fiscală a solicitat respingerea recursului ca nefondat insistând asupra faptului că în ceea ce privește cererea de obligare la plata unor despăgubiri aferente unor activităţi de inspecţie fiscală cu nerespectarea termenelor legale, în mod temeinic instanţa de fond a reţinut că nesoluţionarea în termen a cererii de rambursare nu este rezultatul unei atitudini culpabile a organelor fiscale, această nesoluţionare fiind rezultatul unor cauze obiective.

Prin Notele scrise depuse la dosar la termenul din 28 octombrie 2011, recurenta-reclamantă a formulat cerere de

sesizare a Curţii de Justiţie a Uniunii Europene, în temeiul art. 267 alin. 3 din Tratatul privind Funcţionarea Uniunii Europene (T.F.U.E.) cu trei întrebări preliminare referitoare la interpretarea art. 183 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138.

Înalta Curte prin Încheierea pronunţată la 9 decembrie 2011 a respins cererea de sesizare a Curţii de Justiţie a Uniunii Europene. Cu privire la prima întrebare preliminară formulată de recurenta-reclamantă SC „Porto Petrol" S.R.L. care privește interpretarea art. 183 din Directiva 6/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138 reţinând că, deși această normă europeană are legătură cu soluţionarea prezentului litigiu, în acest caz nu există obligativitatea de a sesiza Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, deoarece există deja jurisprudenţa în această materie, reprezentată de Hotărârea C.J.U.E. din 12 mai 2011, pronunţată în cauza C-107/10, în cererea de pronunţare a unei hotărâri preliminare formulată de o instanţă din Bulgaria, referitoare la interpretarea aceleiași reguli comunitare Directiva 2006/112, modificată prin Directiva 2006/138.

Referitor la cea de a doua întrebare preliminară formulată de recurenta – reclamantă care se referă la momentul de la care trebuie calculate dobânzile aferente sumei de rambursare a T.V.A., Înalta Curte a constatat că aceasta vizează aplicarea și interpretarea unei norme interne, respectiv art. 70 alin. 2 din Codul de procedură fiscală, solicitare care excede competenţei Curţii de Justiţie a Uniunii Europene.

A treia întrebare preliminară formulată de recurenta – reclamantă nu îndeplinește condiţiile de admisibilitate pentru trimiterea cererii de sesizare, astfel cum acestea sunt prevăzute expres în art. 267 din T.F.U.E.

Recursul este fondat.

Recurenta-reclamantă a solicitat acordarea de despăgubiri în

sumă de 530.738 lei dobânzi aferente sumei de 893.498 lei scadentă la rambursare la data de 10.07.2007, dată la care trebuia finalizată inspecţia fiscală în termen de 45 zile cum prevede art.70 Cod procedură fiscală iar suma efectiv rambursată a fost primită de la 23.07.2009.

Cuantumul sumei nu este contestat, fiind stabilit pe baza expertizei contabile administrate în cauză.

Dobânzile pretinse sunt calculate conform art.124 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, calculate la sumele cu titlu de TVA care trebuiau rambursate de pârâţi la expirarea termenului prevăzut de lege, de la depunerea decontului TVA din 25.05.2007.

Decontul TVA a fost transmis spre verificare de către Serviciul Rambursări TVA la Activitatea de Inspecţie Fiscală la data de 24.07.2007, când a fost înregistrat sub nr. 735535.

Inspecţia fiscală generată de cererea de rambursare a fost dispusă și începută la 26.07.2007, pentru ca ulterior după expirarea termenului legal de 45 zile respectiv la 23.08.2007 să fie suspendată pentru a se efectua verificări încrucișate la 4 societăţii comerciale, rezultatul fiind comunicat la DGAMC la 17.06.2008..

Recurenta-reclamantă arată că inspecţia fiscală s-a desfășurat pe un termen nepermis de lung, fără o justificare rezonabilă.

Prima instanţă a reţinut că prelungirea termenului de soluţionare a decontului de TVA este justificat de situaţii obiective, sens în care s-a raportat la prevederile art.70 alin.2 din Codul de procedură fiscală.

Potrivit acestui text de lege când pentru soluţionarea cererii sunt necesare informaţii suplimentare acest termen de 45 zile se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informaţiilor solicitate.

În speţă, organele fiscale au apreciat că informaţiile suplimentare sunt necesare după expirarea celor 45 zile, când inspecţia fiscală a fost suspendată pentru a se efectua verificări încrucișate la 4 societăţi comerciale care au durat până la 03.06.2008, inspecţia fiscală fiind reluată la data de 23.06.2008.

Recurenta-reclamantă în susţinerea motivelor de recurs a invocat Hotărârea CJUE din 12 mai 2011, pronunţată în cauza C-107/10 în cererea de pronunţare a unei hotărâri preliminare formulată de o instanţă din Bulgaria, în care s-a reţinut că: În lumina principiului neutralităţii fiscale, articolul 183 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naţionale potrivit căreia termenul normal de rambursare a excedentului de taxă pe valoare adăugată, la expirarea căruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuie restituită, este prelungit în cazul iniţierii unui control fiscal, această prelungire având drept consecinţă faptul că dobânzile sunt datorate doar de la data finalizării controlului, cu toate că excedentul menţionat a făcut deja obiectul unei raportări pe durata celor trei perioade fiscale care urmează perioadei în care acesta a apărut. In schimb, faptul că termenul normal amintit este stabilit la 45 zile nu încalcă această prevedere “.

Astfel problema juridică dezlegată de CJUE prin hotărârea preliminară se suprapune cu situaţia dedusă judecăţii privind pretenţiile recurentei-reclamante vizând suma de 530.738 lei dobânzi calculate la sumele cu titlu de TVA solicitate la rambursare, și plăţile cu întârziere. În situaţia dată conform art.70 alin.2 Cod procedură fiscală organele de specialitate pot prelungi durata controlului însă datorează dobânzi pentru întârzierea rambursării sumelor solicitate cu titlu de TVA.

CJUE în cauza C283/81CILFIT a statuat că, fără a fi direct obligatorii, dezlegările date prin alte hotărâri preliminare

se impun tuturor instanţelor naţionale privind problemele respective de drept comunitar.

Termenul de 45 zile pentru rambursarea TVA este stabilit prin art.70 alin.1 Cod procedură fiscală privitor la termenele de soluţionare a cererilor contribuabililor.

Curtea reţine că necesitatea acordării de dobânzi de către Stat în cazul rambursării cu întârziere a sumelor TVA solicitate de contribuabil se impune și în baza aquis-uliul comunitar din materia TVA, astfel cum acesta a fost interpretat de către Curtea Europeană de Justiţie, întrucât dispoziţiile din legislaţia romana referitoare la rambursarea TVA sunt rezultatul transpunerii legislaţiei comunitare din domeniul TVA, iar jurisprudenţa Curţii Europene de Justiţie în materie este obligatorie pentru instanţele din România odată cu data aderării la Uniunea Europeana.

În primul rând, în jurisprudenţa Curţii Europene de Justiţie s-a reţinut în mod constant că "Statele Membre au o oarecare libertate de manevră în stabilirea condiţiilor de rambursare a TVA în exces, dar ca nu ar putea să aducă atingere, prin impunerea acestor condiţii, principiului neutralităţii TVA prin impunerea unei sarcini asupra contribuabilului de a suporta în tot sau în parte TVA-ul, ceea ce implica în mod necesar "ca TVA-ul să fie rambursat intr-o perioada de timp rezonabila prin plata unor sume de bani sau prin luarea unor masuri echivalente și ca în orice caz, metoda adoptata pentru rambursare nu poate să implice niciun fel de risc pentru contribuabil' (paragraful 17 al spetei Șosnowska).

În mod similar, din opinia exprimata de Avocatul General Mischo în speţa „Comisia Europeana vs. Italia", reiese că, atunci când face referire la rambursare, art. 18 alin.A din Directiva a 11-a de TVA (care reglementează la nivel de principiu mecanismul de funcţionare a sistemului comun de TVA) nu are în vedere cu siguranţă printre modurile de rambursare vreunul în care contribuabilul îndreptăţit la rambursare în

calitate de creditor să fie confruntat cu vreun risc, oricare ar fi acesta, motiv pentru care Curtea Europeana de Justiţie reţine în hotărârea pronunţată în cauza ca întrucât rambursarea TVA ”este unul dintre elementele esenţiale de aplicare a principiului neutralităţii sistemului comun de TVA, condiţiile stabilite de Statele Membre în privinţa rambursării nu pot aduce atingere acestui principiu, prin punerea contribuabilului în situaţia de a suporta în tot sau în parte, riscul sarcinii TVA” (paragraful 33).

De aceea, Curtea Europeana de Justiţie concluzionează că “Statele Membre, prin condiţiile impuse pentru rambursarea TVA, trebuie să îndreptăţească contribuabilul să recupereze într-o manieră adecvată în întregime suma care ii este datorată spre rambursare. Aceasta implica în mod necesar ca rambursarea să aibă loc intr-o perioada rezonabila de timp, prin plata sau mijloace echivalente, și în orice caz, orice metoda de rambursare adoptata nu trebuie să genereze vreun risc financiar pentru contribuabil.” .

În al doilea rând, se reţine că principiul neutralităţii TVA reprezintă aplicarea în materia TVA a principiului legal general al nediscriminării, întrucât competitorii nu pot fi trataţi în mod diferit din perspectiva TVA.

Or, dacă nu s-ar acorda dobânzi unui contribuabil care beneficiază de rambursare TVA cu întârziere, acesta s-ar afla intr-o poziţie de discriminare fata de un alt contribuabil, competitor de-al sau, care ori nu a fost pe poziţie de rambursare de TVA (respectiv, suma TVA aferentă achiziţiilor sale a fost mai mare decât suma TVA aferentă livrărilor sale), ci pe poziţie de plată TVA (adică, suma TVA aferenta achiziţiilor sale a fost mai mica decât suma TVA aferent livrărilor sale) ori care a beneficiat de o rambursare imediată și fără întârziere a TVA, ceea ce potrivit jurisprudenţei Curţii Europene de Justiţie ar fi de neconceput.

Pentru aceste considerente, Înalta Curte constată că pretenţiile deduse din rambursarea cu întârziere a TVA sunt întemeiate în raport de prevederile art.70 și art.124 Cod procedură fiscală, aceasta în condiţiile în care prin adresa atacată nr.1061846/10.12.2009, emisă de ANAF, s-a exprimat un refuz apreciat ca nejustificat, de emitere a unui act administrativ pentru plata dobânzilor conform art.124 Cod procedură fiscală.

Criticile ce vizează celelalte pretenţii deduse judecăţii și respinse de prima instanţă nu pot fi reţinute.

Cu privire la suma de 203.319 lei – reprezentând majorări de întârziere si penalităţi aferente impozitului pe profit in suma de 148.646 lei, așa cum a menţionat intimata-pârâtă prin întâmpinare, în condiţiile în care nu a fost solicitată restituirea acestei sume reprezentând impozit pe profit, cererea de acordare de majorări de întârziere și penalităţi aferente restituirii cu întârziere a sumei solicitate, în cuantum de 203.319 lei, nu are temei legal și nu poate constitui prejudiciu.

Totodată nici suma de 29.210 lei solicitată de recurenta-reclamantă cu titlu de majorări de întârziere și penalităţi aferente impozitului pe profit în sumă de 99.015 lei nu are temei legal pentru a fi datorată, aceasta în condiţiile în care titlul de creanţă nu a fost contestat de societate.

Referitor la suma de 431.915 lei – reprezentând dobânzi aferente sumei de 3.019.450 lei solicitata la restituire în data de 12.07.2008, din care s-a restituit suma de 1.799.647 lei în data de 09.03.2009, compensarea a operat de la data depunerii cererii de compensare conform art. 122 alin.1 lit.a, care prevede “(1) In cazul creanţelor fiscale stinse prin compensare, majorările de întârziere se datorează până la data stingerii inclusiv, astfel: a) pentru compensările la cerere, data stingerii este data depunerii la organul competent a cererii de compensare”, nefiind datorate în consecinţă sumele

solicitate de recurenta-reclamantă.

Raportându-se la dispoziţiile art.227 alin.2 Cod procedură fiscală, în mod corect prima instanţă a constatat că nu sunt întrunite condiţiile antrenării răspunderii patrimoniale administrative în privinţa sumelor solicitate de reclamantă și reiterate în cererea de recurs la nr.1,2, 4, 6,7 și 8.

Mai mult, în privinţa cheltuielilor cu consultanţa juridică fiscală și contabilă angajata în baza Actului adiţional din data de 15.07.2008 și a contractelor din data de 24.07.2008, 30.07.2008, respectiv din data de 16.06.2009, prima instanţă a reţinut incidenţa art.106 alin.3 din OG nr.92/2003, invocată de reclamantă prin acţiune, conform cărora pe durata exercitării inspecţiei fiscale contribuabilii supuși acesteia au dreptul de a beneficia de asistenta de specialitate sau juridică, angajarea acestor cheltuieli fiind o opţiune a societăţii, care nu a dovedit necesitatea angrenării acestor cheltuieli raportate la poziţia organelor fiscale și mai mult intimata DGAMC a depus toate diligenţele pentru clarificarea tratamentului fiscal al sumelor în discuţie, solicitând punctul de vedere al direcţiilor de specialitate din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală .

În consecinţă, pentru considerentele expuse la pct.II.1 din decizie, în temeiul art.20 din Legea nr.554/2004, art.312 alin.1 teza I din Cod procedură civilă, Înalta Curte a admis recursul, a modificat în parte sentinţa recurată, cu aplicarea art.274 și 276 Cod procedură civilă pentru partea căzută în pretenţii.